



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D. v právní věci **žalobce: Elektrárny Opatovice, a.s., IČ 28800621, se sídlem Opatovice nad Labem, 532 13 Opatovice nad Labem**, zastoupeného Ing. Janem Čapkem, daňovým poradcem, se sídlem Karlovo náměstí 10, 120 00 Praha 2, **proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, Masarykova 427/31, 602 00 Brno**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11.4.2013, č.j. 10256/13/5000-14401-701836,

t a k t o :

- I. V řízení se pokračuje.
- II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství v Brně ze dne 11.4.2013, č.j. 10256/13/5000-14401-701836, se pro vady řízení zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 9.800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám zástupce žalobce Ing. Jana Čapka, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí

Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 11.9.2012, č.j. 335462/12/248960605291 (dále jen „*rozhodnutí správního orgánu I. stupně*“ nebo „*platební výměr*“), jímž správce daně žalobci vyměřil podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění (dále jen „*zákon č. 357/1992 Sb.*“ nebo „*zákon o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí*“) a podle § 139 ve spojení s § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „*daňový řád*“), darovací daň ve výši 100.755.840 Kč. Tato darovací daň byla vyměřena v souvislosti s bezúplatným nabytím emisních povolenek, tedy předmětem daně bylo bezúplatné nabytí povolenek na emise skleníkových plynů v letech 2011-2012 pro výrobu elektřiny zařízení, které k 1.1.2005 nebo později vyrábělo elektřinu na prodej třetím osobám, a ve kterém probíhá z činností, na které se vztahuje obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů, pouze spalování paliv výrobcem elektřiny (§ 6 odst. 8 zákona o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí – dále v textu i jako „*zákon o dani darovací*“).

Stěžejní námitkou žalobce je jeho tvrzení rozporu žalovaného rozhodnutí s komunitárním právem, kdy obdobně jako v odvolání žalobce poukazoval v žalobě na Směrnici Evropského parlamentu a Rady č. 2003/87/ES (dále jen „*Směrnice EU*“ nebo i jako „*Směrnice 2003/87/ES*“). Tato Směrnice EU stanoví povinnost členským státům pro období počínaje dnem 1.1.2008 přidělit alespoň 90 % povolenek na emise skleníkových plynů (dále v textu jen jako „*povolenky*“ nebo „*emisní povolenky*“). Česká republika se národním alokačním plánem na období 2008-2012 zavázala vybraným subjektům rozdělit předem určený počet povolenek zdarma, tento plán byl schválen Evropskou komisí a nelze i bez předchozího souhlasu Evropské komise měnit, tedy nelze snížit bezplatnou alokaci povolenek pod hranici 90 % z celkového množství a požadovat za poskytnutí povolenek úplatu, tj. v daném případě darovací daň. Dále uvedl polemiku se závěry odvolacího orgánu ve vztahu k aplikaci nálezů Ústavního soudu ze dne 19.4.2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, kdy podle tohoto nálezů Ústavního soudu takto vymezená daňová povinnost se od varianty dodatečného přímého snížení původního nároku liší pouze svým označením a sama tak představuje přímé snížení z již vzniklého nároku na poskytnutí určitého počtu povolenek zdarma. Svůj závěr opřel i o rozsudek Krajského soudu v Praze vydaný pod sp. zn. 46Af 6/2012 a 47Af 1/2012 (jednalo se konkrétně o rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 20.11.2012, č.j. 46Af 6/2012-43, který byl vydán v obdobné věci, jímž bylo obdobné rozhodnutí žalovaného zrušeno – pozn. krajského soudu). Dále uvedl a citoval z příslušné judikatury závěry o tom, že daňové orgány jsou povinny respektovat i tzv. bezprostřední účinek předpisu komunitárního práva, tj. v daném případě výše zmíněné směrnice. Pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že se k dané problematice vyjádřil i Ústavní soud v nálezu Pl. ÚS 17/11 ze dne 15.5.2012, tak argumentace žalovaného není „*přiléhavá*“, nálezu ÚS neřešil rozpor s komunitárním právem. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na svých závěrech uvedených v žalovaném rozhodnutí, navrhl, aby soud žalobu zamítl.

V dané věci bylo řízení přerušeno usnesením podepsaného soudu ze dne 10.10.2013, č.j. 52Af 35/2013-52, a to do doby pravomocného rozhodnutí NSS ve věci vedené u NSS pod sp. zn. 7Afs 103/2012, avšak krajský soud z jiného rozsudku NSS, tj. ze dne 9.7.2015, č.j. 1Afs 6/2013-184 zjistil, že důvod přerušování řízení, tj. řešení stejné problematiky Nejvyšším správním soudem, bylo předmětem jiného rozsudku NSS, proto krajský soud rozhodl o pokračování v řízení (§ 48 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní).

Krajský soud v řízení vedeném podle ust. § 65 a násl. zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), proto dále přezkoumal žalované rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž dospěl k následujícím skutkovým a právním závěrům:

Základní a v podstatě jedinou námitkou žalobce bylo jeho tvrzení o tom, že žalované rozhodnutí, kterým byla vyměřena darovací daň na základě žalobcem bezúplatně nabytých emisních povolenek, je v rozporu s komunitárním právem, resp. s výše uvedenou Směrnicí EU. V dané věci krajský soud zjistil, že v podstatě totožná věc byla předmětem řízení o kasační stížnosti podané žalovaným proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 20.11.2012, č.j. 46Af 6/2012-43, přičemž tato věc byla řešena u NSS pod sp. zn. 1Afs 6/2013. Nejvyšší správní soud v uvedené věci položil předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), a to jestli je třeba článek 10 Směrnice 2003/87/ES, podle kterého *„pro pětileté období počínaje dnem 1.1.2008 členské státy přidělí alespoň 90 % povolenek zdarma vykládat v tom smyslu, že brání uplatnění takových vnitrostátních předpisů, které podrobují bezplatné přidělení emisních povolenek v příslušném období dani darovací“*. Druhý senát Soudního dvora v rozsudku ze dne 26.2.2015 ve věci ŠKO-ENERGO s.r.o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství, C-43/14 odpověděl na předběžnou otázku tak, že *„článek 10 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13.10.2003 a vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve společenství a o změně Směrnice Rady 96/61/ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání uplatnění takové daně darovací, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, pokud tato daň nerespektuje deseti procentní horní hranici pro přidělování emisních povolenek za úplatu, kterou stanoví tento článek, což musí ověřit předkládající soud“*. Na základě zmíněné odpovědi NSS o vyžádání stanovisek účastníků řízení vedeném pod sp. zn. 1Afs 6/2013 dospěl k závěrům a hodnocením, které jsou uvedeny v rozsudku NSS ze dne 9.7.2015, č.j. 1Afs 6/2013-184.

NSS v rozsudku ze dne 9.7.2015, č.j. 1Afs 6/2013-184 po podrobném zdůvodnění (na které krajský soud v podrobnostech odkazuje), které se týká výkladu a použití zmíněného rozsudku Soudního dvora (část V. cit. rozsudku – odst. 40-67), dospěl k dílčímu závěru o tom, že *„rozsudek Soudního dvora ve věci ŠKO-ENERGO je třeba vyložit a aplikovat tak, že daň darovací z bezúplatně nabytých emisních povolenek není v rozporu s čl. 10 Směrnice 2003/87/ES, pokud počet zdaněných emisních povolenek nepřekročil hranice 10 % z celkového počtu povolenek rozdělených v odvětví energetiky (vymezeném v souladu přílohou I Směrnice) v pětiletém období počínajícím r. 2008.“* Žalobce v podstatě již v odvolání poukazoval na zmíněný čl. 10 Směrnice, namítal rozpor v postupu správce daně s touto Směrnicí, resp. s čl. 10 Směrnice a v něm výše obsaženého kritéria pro posouzení způsobu nabytí emisních povolenek (tj. zda za úplatu či bezúplatně). Bylo tedy povinností správních orgánů posoudit daný případ z hlediska, zda v případě žalobce došlo k rozporu s čl. 10 Směrnice či nikoliv, tj. zda žalobce měl nárok či neměl nárok na bezúplatné nabytí emisních povolenek, přičemž podkladem pro takový závěr muselo být zjištění správních orgánů o tom, zda počet zdaněných emisních povolenek nepřekročil hranici 10 % z celkového počtu povolenek rozdělených v odvětví energetiky (srov. rozsudek NSS ze dne 9.7.2015, č.j. 1Afs 6/2013-184). Přestože žalobce namítl rozpor žalovaného rozhodnutí s uvedeným čl. 10 zmíněné Směrnice EU, žalovaný se v žalovaném rozhodnutí nezabýval klíčovou otázkou, zda český zákonodárce respektoval 10 % hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu. Žalovaný se sice zabýval danou problematikou, avšak toto posouzení v žalovaném rozhodnutí obsaženo není a bez zmíněné úvahy nemohl žalovaný dospět k závěru o rozporu právní úpravy s právem EU. Rozhodnutí žalovaného je proto zatíženo vadou ve smyslu ust. § 76 odst. 1 písm. b) s.ř.s., protože skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného

rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění, tj. doplnění o posouzení klíčové otázky, zda český zákonodárce respektoval 10 % hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu, tj. zda uplatnění darovací daně z bezúplatně nabytých emisních povolenek je či není v souladu se Směrnicí 2003/87/ES.

Protože je daný případ totožný s případem řešeným NSS v jeho zmíněném rozsudku ze dne 9.7.2015, č.j. 1Afs 6/2013-184, považoval krajský soud za nutné stejně jako NSS v tomto rozsudku, stanovit žalovanému další postup při jeho rozhodování v uvedené věci (v podrobnostech odkazuje krajský soud na cit. rozsudek – body 76-85).

Nejprve žalovaný zjistí, zda byla v odvětví energetiky, vymezeném podle přílohy I směrnice 2003/87/ES, v pětiletém období počínajícím rokem 2008 dodržena 10 % hranice pro přidělení emisních povolenek za úplatu. K tomu je ovšem třeba postavit najisto, kolik emisních povolenek bylo celkově za toto období podnikům se zařízeními spadajícími do oblasti energetiky (tj. spalovací zařízení o jmenovitém tepelném příkonu větším než 20 MW, s výjimkou zařízení pro spalování nebezpečných nebo komunálních odpadů, rafinerie minerálních olejů a koksovací pece) rozděleno, a dále jaký počet z těchto povolenek podléhal v letech 2011 a 2012 zdanění darovací daní. Tyto informace však nemá soud k dispozici, respektive je třeba je učinit předmětem dokazování. Žalobce žalovaným předložené údaje zpochybňuje, a proto je v dalším řízení bude nutno ověřit a jednoznačně vymezit. Stěžejním dokumentem by měl být Národní alokační plán pro roky 2008 až 2012, ve kterém je uvedena roční alokace povolenek pro jednotlivá zařízení produkující emise CO₂. Tyto údaje pak bude třeba ověřit například pomocí evidencí vedených příslušnými orgány – zejména Ministerstvem životního prostředí a Energetickým regulačním úřadem.

Na základě spolehlivě zjištěných údajů o počtu rozdaných povolenek žalovaný posoudí, zda byla v odvětví energetiky dodržena hranice 10 % pro úplatné přidělení emisních povolenek v pětiletém období počínající rokem 2008. Při výpočtu 10 % hranice bude žalovaný vycházet z počtu zdaněných emisních povolenek, nikoliv z jejich hodnoty. Nebude tedy kalkulovat s tím, že bylo zpoplatněno pouze 32 % každé zdaněné povolenky, neboť tento jeho přístup neodpovídá ani smyslu článku 10 směrnice ani závěrům Soudního dvora v rozsudku ve věci *ŠKO-ENERGO*. Pokud bude počet zdaněných povolenek respektovat 10 % hranici z celkového počtu povolenek přidělených v odvětví energetiky, bude to svědčit o souladu české úpravy daně darovací z bezúplatného nabytí povolenek s článkem 10 směrnice 2003/87/ES. V takovém případě by byla žalobci darovací daň vyměřena oprávněně.

Pokud by bylo v odvětví energetiky zdaněno nabytí více než 10 % emisních povolenek, bude žalovaný muset dospět k závěru, že právní úprava daně darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek nebyla zcela v souladu s článkem 10 směrnice 2003/87/ES. Z odpovědi Soudního dvora na předběžnou otázku totiž vyplývá, že dani darovací, jako poplatku za přidělení emisní povolenky, mohlo podléhat maximálně 10 % povolenek rozdaných v pětiletém období v odvětví energetiky. Nabytí počtu emisních povolenek přesahujících 10 % hranici proto bylo zdaněno v rozporu s požadavky směrnice.

Z judikatury Soudního dvora jednoznačně vyplývá, že všechny orgány členského státu, včetně orgánů veřejné moci, jsou povinny vykládat vnitrostátní právo v souladu se směrnicemi vydanými Evropskou unií nebo aplikovat ustanovení směrnice přímo. V případě nesouladu vnitrostátního právního předpisu s požadavkem směrnice, jsou orgány povinny přednostně aplikovat směrnici, pokud jsou zároveň splněny podmínky přímého účinku

směrnice. Cílem přímého účinku je nepřipustit, aby pochybením členského státu trpěla práva jednotlivců. Ti se proto v případě porušení svých práv mohou dovolat unijní úpravy před vnitrostátními orgány. Podmínky přímého účinku, jež byly definovány v rozsudku Evropského soudního dvora ze dne 4. 12. 1974, ve věci C-41/74, *van Duyn*, jsou následující: 1) marné uplynutí lhůty pro transpozici a implementaci směrnice, 2) dostatečná přesnost a bezpodmínečnost dotyčného ustanovení, 3) přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinnosti jednotlivci.

V případě článku 10 směrnice 2003/87/ES byla jednoznačně splněna první a třetí podmínka přímého účinku, tedy uplynutí lhůty pro implementaci a transpozici směrnice a neuložení povinnosti jednotlivci její přímou aplikací. Krajský soud je přesvědčen, že zároveň byl naplněn i předpoklad přesnosti a bezpodmínečnosti předmětného ustanovení. Článek 10 totiž jednoznačně stanovil povinnost členských států rozdělit alespoň 90 % emisních povolenek zdarma, *a contrario* umožnil 10 % povolenek přidělit za úplat. Byl tak stanoven bezpodmínečný cíl, kterého musely členské státy v rámci svého uvážení při implementaci směrnice dosáhnout. Tento cíl byl ještě konkretizován Soudním dvorem v odpovědi na předběžnou otázku NSS (viz výše) tak, že 10 % hranici je třeba posoudit v rámci dotčeného odvětví, v nyní posuzovaném případě v odvětví energetiky.

Pokud by členský stát podrobil dani větší počet emisních povolenek, než mu umožňoval článek 10 směrnice, bylo by nutno respektovat přímý účinek směrnice a zákon o dani darovací v rozsahu, ve kterém podrobuje dani počet povolenek přesahujících stanovenou 10 % hranici, neaplikovat.

Dále je nutno posoudit, jak by se případné pochybení českého zákonodárce projevilo v konkrétní věci žalobce, respektive jakým způsobem by měl být aplikován zákon o dani darovací na jednotlivce tak, aby byl dodržen požadavek článku 10 směrnice. Samozřejmě není možné určit, zda žalobcovy zdaněné povolenky spadaly do 10 % oprávněně zdaněných povolenek, nebo již představovaly povolenky přesahující povolenou hranici zpoplatnění. Nelze totiž připustit, aby pochybení zákonodárce spočívající v nedodržení požadavku směrnice dopadalo na jednotlivé subjekty podrobené dani darovací nerovnoměrně. Při aplikaci přímého účinku směrnice je tak nutno respektovat zásadu rovnosti, která je obecným právním principem v rovině vnitrostátní i unijní (viz hlava III Listiny základních práv Evropské unie). Pokud článek 10 směrnice stanovoval určité početní omezení pro zpoplatnění emisních povolenek, které by stát při zavedení daně darovací nedodržel, musel by správní orgán při interpretaci předmětného vnitrostátního ustanovení zákona o dani darovací - respektive jeho části neodporující cíli směrnice - respektovat zásadu rovnosti (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 29/11, 147/2012 Sb., N 34/64 SbNU 361). Ve směrnici 2003/87/ES je zásada rovnosti specifikována v příloze III, bodě 5, který uvádí, že při přidělování povolenek nemá docházet k nedůvodnému upřednostňování některých podniků nebo činností (k tomu viz podrobně body [56] až [67] tohoto rozsudku).

Neoprávněné zdanění emisních povolenek členským státem by tak nemělo nedůvodně dopadat na některé subjekty více než na jiné. Při respektování zásady rovnosti je proto nutno dodržení hranice 10 % pro úplatné rozdělení emisních povolenek (v případě, že došlo k překročení 10 % hranice v rámci odvětví energetiky) posuzovat individuálně, tedy samostatně u každého dotčeného subjektu. Žalovaný bude muset zjistit počet žalobci celkově přidělených povolenek v pětiletém období počínajícím rokem 2008 a vypočítat, zda počet jemu zdaněných povolenek nepřesáhl 10 %. Pokud bylo žalobci zdaněno více než 10 % jemu přidělených

povolenek, počet povolenek přesahujících tuto hranici byl podroben dani neoprávněně, v rozporu s cílem článku 10 směrnice 2003/87/ES. Tento případně zjištěný rozdíl na uhrazené dani však nemůže státu náležet.

Na základě výš uvedených skutečností krajský soud žalované rozhodnutí zrušil pro vadu řízení zahrnující skutečnost, že skutkový stav věci, ze kterého žalovaný vycházel, vyžaduje zásadní doplnění (§ 76 odst. 1 písm. b/ s.ř.s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., když úspěšný žalobce měl právo na náhradu nákladů řízení vůči neúspěšnému žalovanému. Tyto náklady řízení zahrnují zaplacení soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a odměnu a paušální náhradu za 2 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba), tj. 2×3.100 Kč a 2×300 Kč, celkem tedy 9.800 Kč (§ 3, 7, 9, 11, 12, 13, 14 vyhlášky č. 177/1996 Sb.).

P o u ě n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 26. října 2015

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová